



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10166.012348/96-35  
Recurso nº. : 106-117.438  
Matéria : IRPF  
Recorrente : DIVINA APARECIDA DA SILVA  
Recorrida : SEXTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
interessada : FAZENDA NACIONAL  
Sessão de : 19 de outubro de 2004  
Acórdão nº. : CSRF/01-05.121

IRPF - REMUNERAÇÃO PAGA PELO PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO NO BRASIL - ISENÇÃO - Por força das disposições contidas na Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, cujos termos foram recepcionados pelo direito pátrio através do Decreto nº 27.784, de 16.02.50, os valores auferidos a título de rendimentos do trabalho pelo desempenho de funções técnicas e continuadas junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, não são alcançados pela incidência do imposto de renda brasileiro.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso especial interposto por DIVINA APARECIDA DA SILVA.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Antônio de Freitas Dutra, Cândido Rodrigues Neuber, José Ribamar Barros Penha, Marcos Vinícius Neder de Lima, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antônio Gadelha Dias que negaram provimento ao recurso. O Conselheiro José Ribamar Barros Penha apresentou declaração de voto.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

RÉMIS ALMEIDA ESTOL  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 31 JAN 2005



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10166.012348/96-35  
Acórdão nº. : CSRF/01-05.121

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, JOSÉ CLÓVIS ALVES, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, DORIVAL PADOVAN e JOSÉ HENRIQUE LONGO.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'M. Gorette'.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'C. Passuello'.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10166.012348/96-35  
Acórdão nº. : CSRF/01-05.121

Recurso nº. : 106-117.438  
Recorrente : DIVINA APARECIDA DA SILVA  
Interessada : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Formula a contribuinte DIVINA APARECIDA DA SILVA, Recurso Especial de Divergência em face do decidido através do Acórdão n.º 106-12.369, da Egrégia Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, o qual apresenta a ementa abaixo transcrita:

“IRPF – ISENÇÃO – CONVENÇÃO SOBRE PRIVILÉGIOS E IMUNIDADES DAS NAÇÕES UNIDAS – Comprovado nos autos que a recorrente não se enquadra na categoria de funcionários beneficiados pela isenção de rendimentos, conferidos aos funcionários da ONU, mantém-se o lançamento.

Recurso negado.”

O Recurso Especial interposto pelo contribuinte apresenta acórdãos da Segunda e Quarta Câmaras (fls. 211 e 212), divergentes com o apresentado por esta, ressaltando ainda que o acórdão oriundo da Segunda Câmara do Conselho de Contribuintes foi ratificado pela própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, o qual restou assim ementado:

“IRPF – RENDIMENTOS PERCEBIDOS EM DECORRÊNCIA DE EXERCÍCIO DE FUNÇÃO ESTÁVEL JUNTO AO PNUD – IMUNIDADE.

Por força das disposições contidas no Acórdão Técnico regulador das atividades do PNUD e da Convenção sobre Imunidades e Privilégios, não pode ser exigido imposto de renda do contribuinte, uma vez que beneficiário da imunidade conferida por estas normas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10166.012348/96-35  
Acórdão nº. : CSRF/01-05.121

Outrossim, tratando-se de imunidade, inadmissível a exigência de qualquer formalidade para a sua concessão, tal como a apresentação de lista pela ONU. Ademais, ante a necessidade de que os funcionários sejam aprovados pelo Governo assessorado, dispicienda a apresentação da referida lista.

Recurso Conhecido e improvido.” (Acórdão CSRF/01-02.940)

Dentro do prazo previsto, a Fazenda Nacional, por intermédio de sua representante, apresentou suas contra-razões, requerendo que seja mantido o r. acórdão recorrido, sob os seguintes argumentos:

“Analisando-se a Convenção sobre Privilégios e Imunidades da Nações Unidas, a primeira menção feita a funcionários encontra-se no seu preâmbulo, no segundo “considerando” justificador da matéria e que se transcreve, verbis:

*Considerando que o artigo 150 da Carta das Nações Unidas estipula que a Organização goza, no território de cada um dos seus membros dos privilégios e imunidades necessárias para atingir os seus objetivos e que os representantes dos membros da Nações Unidas e os funcionários da Organização gozam igualmente dos privilégios e imunidades necessárias para exercer com toda independência as suas funções relacionadas com a Organização.*

Vê-se que esta é a primeira vez que a Convenção dispõe sobre os funcionários da Organização e o faz colocando-os em situação de igualdade, quanto aos privilégios e imunidades com os representantes dos membros da Nações Unidas, isto é, os referidos funcionários gozam igualmente dos privilégios e imunidades dos representantes dos Estados que são membros da ONU.

Todavia, a ONU e suas Agências Executivas, no desempenho de suas funções, se utilizam de técnicas que não integram seu quadro permanente, sendo submetidos à uma relação contratual de trabalho e não a um regime estatutário.

O Parecer Normativo COSIT n.º 717/79 não tem o alcance que pretende a decisão recorrida, já que o ato é cristalino ao se referir a “funcionário”, e a

jrl



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10166.012348/96-35  
Acórdão nº. : CSRF/01-05.121

contribuinte não é regida pelo estatuto dos funcionários do organismo internacional, mas por um contrato de trabalho que obedece à legislação trabalhista brasileira.

A lei estabelece como requisitos para o gozo da imunidade tributária que o indivíduo seja funcionário (estatutário) da ONU e conste na lista elaborada pelo Secretário-Geral. Agindo assim, o Secretário-Geral não está definindo hipótese de incidência, apenas traz a informação necessária para se poder fazer a correta subsunção do fato à norma, tal qual o médico que atesta a existência de doença grave para fins de obtenção de isenção do Imposto de Renda.

Apresentando uma declaração de que o contribuinte não integra o quadro de funcionários a que se reportam os dispositivos concedentes de isenção supra mencionados, o Fisco tem a obrigação de cobrar o tributo.

A verdadeira questão é que o desempenho de funções específicas junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), por mais respeitáveis que sejam, não torna o contratado um funcionário internacional e o entendimento em contrário, dando extensiva e incorreta interpretação à Convenção desrespeita a lei interna que diz que se interpreta literalmente (nem restritiva nem extensivamente) a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção (CTN, art. 111, II).

Desta forma, o contribuinte não preencheu os requisitos estabelecidos na Convenção sobre Privilégios e Imunidades, sobre a comunicação oficial pelo Secretário-Geral da ONU mediante lista de funcionários, aos quais seriam aplicados as imunidades e privilégios garantidos pela convenção, como também não preencheu aos garantidos ao técnico cooperado em missão, vez que os privilégios a estes concedidos possuem caráter assecuratório do cumprimento independente de seus trabalhos, e a isenção ora pleiteada não encontra-se descrita no artigo VI, Seção 22 dessa Convenção.

Sendo clara a disposição que os privilégios concedidos somente se dão em razão dos interesses das Nações Unidas, preenchidos os requisitos elencados no referido texto, e não para proveito pessoal, a Fazenda Nacional entende pela procedência do lançamento.”

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10166.012348/96-35  
Acórdão nº. : CSRF/01-05.121

VOTO

Conselheiro REMIS ALMEIDA ESTOL, Relator

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

Discute-se nestes autos, o tratamento tributário sobre rendimentos oriundos do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - PNUD, auferidos pelo contribuinte.

O artigo 23 do RIR/94, com base no art. 5º da Lei nº 4.506/64, dispõe, *in verbis*:

“Art. 5º - Estão isentos do imposto os rendimentos do trabalho auferidos por:

I - Servidores diplomáticos estrangeiros a serviços de seus governos;

**II - Servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte e aos quais se tenha obrigado, por tratado ou convênio, a conceder isenção;**

III - Servidor não brasileiro de embaixada, consulado e repartições oficiais de outros países no Brasil, desde que no país de sua nacionalidade seja assegurado igual tratamento a brasileiros que ali exerçam idênticas funções.

Parágrafo único. As pessoas referidas nos itens II e III deste artigo serão contribuintes como residentes no estrangeiro em relação a outros rendimentos produzidos no país. “



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10166.012348/96-35  
Acórdão nº. : CSRF/01-05.121

Como se vê, a fonte da obrigação de conceder a isenção a servidor de organismo internacional é o tratado ou convênio de que o Brasil seja signatário.

No caso do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - PNUD, o Acordo Básico de Assistência e Cooperação Técnica com a Organização das Nações Unidas (Decreto nº 59.308/66) traz em seu artigo V, privilégios e imunidades, como revela a transcrição que se faz a seguir:

“1 - O Governo, caso ainda não esteja obrigado a fazê-lo, aplicará aos Organismos, a seus bens, fundos e haveres, bem como a seus funcionários, inclusive peritos de assistências técnicas:

**a) com respeito à Organização da Nações Unidas, a “Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações unidas”;**

b) com respeito às Agências Especializadas, a “Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas”;

Como visto, o Acordo de Cooperação técnica segue a mesma orientação da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, aprovada em 13/02/46, cujos termos foram recepcionados pelo direito pátrio através do Decreto nº 27.784, de 16.02.50. Os artigos V e VI da citada Convenção, assim dispõem:

“Artigo V (...)

Funcionários

Seção 18 - Os funcionários da Organização das Nações Unidas:

b) serão isentos de qualquer imposto sobre os salários e emolumentos recebidos das Nações Unidas;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10166.012348/96-35  
Acórdão nº. : CSRF/01-05.121

Seção 19 - Gozarão de isenções de impostos, quanto aos salários e vencimentos a eles pagos pelas agências especializadas e em condições idênticas as de que gozam os funcionários das Nações Unidas.

Artigo VI

Técnicos a serviços das Nações Unidas

**Seção 22 - Os técnicos (independentes dos funcionários no artigo V), quando a serviço das Nações Unidas, gozam [...] dos privilégios ou imunidades necessárias para o desempenho independente de suas missões. Gozam, em particular dos privilégios e imunidades seguintes: (...)"**

Da simples leitura dos dispositivos supracitados, conclui-se que não incidirá imposto de renda sobre rendimentos percebidos por funcionário pertencente ao quadro do PNUD, das Nações Unidas, se oriundos do exercício das funções específicas naquele organismo. Porém, neste caso, não há distinção entre brasileiros e estrangeiros, pois, em conformidade com a Convenção Internacional de que o Brasil é signatário, os servidores brasileiros, mesmo atuando no Brasil, são beneficiados com essa isenção.

Neste sentido, a questão da isenção dos rendimentos auferidos por funcionários de organismos internacionais, inclusive do PNUD, vem ao longo dos anos sendo exaustivamente analisada, delimitada e definida pelo fisco, através do seu órgão encarregado pela interpretação de normas legais e solução de dúvidas sobre a aplicação da lei, o qual manifestando-se sobre o alcance dos benefícios previstos na Convenção sobre Privilégios e Imunidades da ONU. Mantém o entendimento de que sobre os rendimentos do trabalho oriundos de suas funções específicas nesses organismos não incidirá o imposto de renda brasileiro, excetuando apenas os valores recebidos a título de prestação de serviços, sem vínculo empregatício, que ressalva serem tributados consoante dispõe a legislação brasileira.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10166.012348/96-35  
Acórdão nº. : CSRF/01-05.121

Esse entendimento encontra-se consubstanciado no manual de orientação, denominado "Perguntas e Respostas", editado pela Secretaria da Receita Federal e aplicável ao IRPF/98, cujos termos reproduz a orientação repetida de anos anteriores, onde o fisco em resposta à pergunta sobre "qual o tratamento tributário dos rendimentos auferidos por funcionários do Programa da Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil", assim se manifesta:

"Os rendimentos dos funcionários do PNUD, da ONU, receberão o seguinte tratamento:

**1. funcionário estrangeiro**

Sobre os rendimentos do trabalho oriundos de suas funções específicas nesse organismo, bem como os produzidos no exterior (exceto se a fonte pagadora estiver situada no Brasil), não incidirá o imposto de renda brasileiro.

Será contribuinte do imposto de renda brasileiro, na condição de residente ou domiciliado no exterior, quanto aos rendimentos que tenham sido produzidos no Brasil, tais como remuneração por serviços aqui prestados e por aplicação de capital em imóveis no País, pagos ou creditados por quaisquer pessoas físicas e/ou jurídicas, quer sejam estas residentes no Brasil ou no exterior.

**2. Funcionário brasileiro pertencente ao quadro do PNUD**

Sobre os rendimentos do trabalho oriundos de suas funções específicas nesse organismo, não incidirá o imposto de renda brasileiro.

Será contribuinte do imposto de renda brasileiro, se residente ou domiciliado no Brasil, sobre quaisquer outros rendimentos percebidos, quer sejam pagos ou creditados por fontes nacionais ou estrangeiras, no Brasil ou no exterior.

**3. Pessoa física não pertencente ao quadro efetivo**

Os rendimentos dos técnicos que prestam serviço a esses organismos, sem vínculo empregatício, são tributados consoante disponha a legislação brasileira, quer sejam residentes no País ou não."



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10166.012348/96-35  
Acórdão nº. : CSRF/01-05.121

Grande discussão versa no sentido de saber quem está incluído na isenção concedida pela Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, ou seja, quem são os funcionários mencionados no artigo V da citada Convenção. A autoridade de primeira instância, entendendo que a isenção deve ser concedida apenas a funcionários pertencentes ao quadro efetivo da organização, rejeitou o Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

Se atentarmos para o texto convencional, veremos que o objetivo da norma é estabelecer a isenção tributária sobre as remunerações pagas a todos aqueles que exerçam funções junto a organismos internacionais. Não me parece estar nele subjacente o objetivo de estabelecer distinção entre as categorias de funcionários, como condição para o gozo do direito de isenção, que, no meu entender, traduz claramente que a abrangência da isenção é inerente a todos aqueles que desempenham funções em organismo internacional, que, por força de lei, possuem tratamento privilegiado face à Convenção Internacional ratificada pelo Brasil.

Entende-se, por via de consequência, ser inegável a isenção sobre remunerações auferidas em razão de trabalhos executados para organismos internacionais, quando comprovado o exercício de função técnica na organização com jornada de trabalho regular e mediante uma remuneração mensal, o que, inegavelmente, revela a condição de funcionário do organismo. Neste caso, é irrelevante o fato de tratar-se de membro efetivo do quadro das Nações Unidas ou técnico contratado por tempo determinado para exercer funções junto a uma dessas entidades internacionais. Excetua-se da isenção, apenas as remunerações pagas por taxa horária, o que pressupõe inexistência de qualquer vínculo com o corpo funcional do organismo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10166.012348/96-35  
Acórdão nº. : CSRF/01-05.121

No caso em litígio, consoante documentação comprobatória anexada aos autos, está claro que os rendimentos objeto do lançamento foram auferidos em razão de trabalhos executados à representação do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil - PNUD. O exercício de função junto aquele organismo se evidencia através dos documentos constantes do processo, revelando um vínculo contratual com aquele órgão, mediante remuneração mensal.

Esse conjunto probatório dá a convicção de que a contribuinte presta serviços ao PNUD em função técnica, de forma continuada, não eventual e com vínculo com o Programa, o que invalida a informação prestada pelo representante residente, Sr. Walter Franco (fls. 132), mesmo porque carece o referido representante de competência para tal e, muito menos, lhe pode ser reconhecida autoridade suficiente para determinar incidência ou não de tributos sobre rendimentos.

Assim, com as presentes considerações, encaminho meu voto no sentido de DAR provimento ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 19 de outubro de 2004

  
REMIS ALMEIDA ESTOL





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10166.012348/96-35  
Acórdão nº. : CSRF/01-05.121

Recurso nº. : 106-117.438  
Matéria : IRPF  
Recorrente : DIVINA APARECIDA DA SILVA

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA, Relator.

Tem este por objetivo deixar expresso o entendimento que tenho esposado por ocasião dos julgamentos de recursos submetidos à apreciação da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, relativos à tributação de rendimentos auferidos junto ao Programa das Nações Unidas – PNUD, por residentes no País e aqui contratados por tempo certo ou projeto específico.

Considero que tais rendimentos são tributáveis pelas normas atinentes ao Imposto de Renda das Pessoas Físicas, enquanto que a maioria dos eminentes Conselheiros desta Corte Administrativa de Julgamento entende o contrário, isto é, são rendimentos isentos.

É de se transcrever os dispositivos do art. 5º da Lei nº 4.506, de 1964, combinado com o art. 30 da Lei nº 7.713, de 1988, atual art. 22 do Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99, que geralmente têm sido trazidos à colação no sentido de fundamentar a isenção supra, *in verbis*:

*Art. 5º. – Estão isentos do imposto os rendimentos do trabalho auferido por:*

*I – Servidores diplomáticos estrangeiros a serviços de seus governos;*

*II – Servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte e aos quais se tenha obrigado, por tratado ou convênio, a conceder isenção;*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10166.012348/96-35  
Acórdão nº. : CSRF/01-05.121

*III – Servidor não brasileiro de embaixada, consulado e repartições oficiais de outros países no Brasil, desde que no país de sua nacionalidade seja assegurado igual tratamento a brasileiros que ali exerçam idênticas funções.*

*Parágrafo único. As pessoas referidas nos itens II e III deste artigo serão contribuintes como residentes no estrangeiro em relação a outros rendimentos produzidos no país.*

Como sabido, as leis tributárias que tratam de isenção são interpretadas literalmente, à subordinação do art. 111, inciso I, do CTN. Neste caso, cabível, de plano, saber quem são estes servidores eleitos pelo texto legal. Não parece bicho de sete cabeças, evidentemente.

Os incisos I e III, estão direcionados a servidores estrangeiros ou não-brasileiros, redundantemente indicados. Os rendimentos destes são isentos, sem dúvida. Sobra, para exame, por não definido o *status* de nacionalidade, os do inciso II - Servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte e aos quais se tenha obrigado, por tratado ou convênio, a conceder isenção, privilégios na linguagem do Direito Internacional. Então, bastaria conferir quem é e quem não é este servidor desses organismos, e se aqueles que só prestam serviços podem ser considerados servidores.

José Francisco Rezek, em *Direito internacional público*, 6. ed., ver. e atual.. São Paulo, SP: Saraiva, 1996, p.166-169, relata que “a questão dos privilégios e garantias dos representantes de certo Estado soberano junto ao governo de outro, constituíram o objeto do primeiro tratado multilateral de que se tem notícia: o *Règlement* de Viena, de 1815, que deu forma convencional às regras até então costumeiras sobre a matéria”.

Destaca que atualmente vigem duas convenções celebradas em Viena em 1961, sobre relações diplomáticas, e, em 1963, sobre relações consulares, promulgadas no Brasil pelos Decretos nº 56.435, de 1965, e nº 61.078, de 1967, respectivamente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10166.012348/96-35  
Acórdão nº. : CSRF/01-05.121

No âmbito das normas de administração e protocolo diplomáticos e consulares referidas convenções definem “a necessidade de que o governo do Estado local, por meio de seu ministério responsável pelas relações exteriores, tenha a exata notícia da nomeação de agentes estrangeiros de qualquer natureza ou nível para exercer funções em seu território, da respectiva chegada ao país – e da de seus familiares -, bem como da retirada; e do recrutamento de súditos ou residentes locais para prestar serviços à missão. Essa informação completa é necessária para que a chancelaria estabeleça, sem omissões, a lista de agentes estrangeiros beneficiados por privilégio diplomático ou consular, e a mantenha atualizada”. (destaque-se)

Esta lista tem sido motivo de confusão tanto no âmbito dos órgãos do Fisco quanto dos de julgamento administrativo. Tem-se determinado diligências junto ao Organismo Internacional para que este informe se o nome de determinada pessoa, aqui residente e contratada para a prestação de serviços, consta da “lista”. Evidentemente, que não está. Nesta só os nomes dos membros do corpo diplomático do Estado estrangeiro ou do Organismo Internacional que tem representação oficial no País.

Por outro lado, se diligência necessitar ser feita o órgão competente para informar os integrantes de listas de privilegiados é o Ministério das Relações Exteriores, aliás, como já é feito quando integrantes de Missões diplomáticas ou de Organismos internacionais definem-se por adquirir veículos nacionais ou importar sem o recolhimento dos tributos (II, IPI e ICMS). Nestes casos, o Itamaraty tem que atestar a condição de beneficiário de isenção tributária.

No âmbito da doutrina especializada, os privilégios diplomáticos, segundo Rezek, abrangem “tanto os membros do quadro diplomático de carreira (do embaixador ao terceiro-secretário) quanto os membros do quadro administrativo e técnico (tradutores, contabilistas ect) – estes últimos desde que oriundos do Estado acreditante, e não



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10166.012348/96-35  
Acórdão nº. : CSRF/01-05.121

recrutados in loco – gozam de ampla imunidade de jurisdição penal e civil”. “Reveste-os, além disso, a imunidade tributária”. (destaque-se).

“Em matéria penal, civil e tributária, os privilégios dos agentes dessas duas categorias estendem-se aos membros das respectivas famílias, desde que vivam sob sua dependência e tenham, por isto, sido incluídos na lista diplomática”. “Criados particulares, pagos pelo próprio diplomata, não têm qualquer privilégio garantido pelos textos convencionais”. (destaque-se)

Também, na mesma linha, o reconhecido internacionalista, Celso D. de Albuquerque Melo, *in* Curso de direito internacional público, 2 vol., 11 ed. rev. e aum. – Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 1203 – 1222, aborda o assunto nos termos seguintes.

Os agentes diplomáticos são as pessoas enviadas pelo chefe de Estado para representar o seu Estado perante o governo estrangeiro. O envio desses agentes ocorre desde o início da sociedade internacional possuindo proteção e imunidades.

Na fase atual da sociedade “o pessoal da Missão, ao ser nomeado, a sua chegada, bem como a sua partida, deve ser notificada ao Ministério das Relações Exteriores do Estado acreditado. O Chefe da Missão inicia as suas funções ao apresentar as suas credenciais ‘ou tenha comunicado a sua chegada e apresentado as cópias figuradas de suas credenciais’ ao Ministério das Relações Exteriores”.

A missão diplomática é formada por agentes diplomáticos e pessoal técnico e administrativo que, para o desempenho de suas funções, gozam de privilégios e imunidades, finalidade esta destacada no preâmbulo da Convenção de Viena de 1961, *verbis*:

*Reconhecendo que a finalidade de tais privilégios e imunidades não é beneficiar indivíduos, mas, sim, de garantir o eficaz desempenho das*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10166.012348/96-35  
Acórdão nº. : CSRF/01-05.121

*funções das Missões Diplomáticas em seu caráter de representantes dos Estados.*

Celso de Melo classifica estes privilégios e imunidades em inviolabilidade, imunidade de jurisdição civil e criminal e isenção fiscal. Quanto a esta, "os agentes diplomáticos possuem 'isenção de todos os impostos e taxas, pessoais ou reais, nacionais, regionais ou municipais'".

O peçoal administrativo e técnico da Missão, também é abrangido pela isenção fiscal, "desde que não tenham nacionalidade do Estado acreditado ou aí não tenham sua residência permanente" (p. 1214).

Para melhor entendimento de quem sejam os detentores de privilégios mister os conceitos definidos na Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas, assinada em 18 de abril de 1961, aprovada pelo Decreto legislativo n.º 103, de 1964, ratificada em 23 de fevereiro de 1965, em vigor no Brasil em 24 de abril de 1965, promulgada pelo Decreto n.º 56.435, de 8 de junho de 1965, DOU de 11.06.1965, a seguir:

*Artigo 1.º*

*Para os efeitos da presente Convenção:*

- a) "Chefe da Missão" é a pessoa encarregada pelo Estado acreditante de agir nessa qualidade;*
- b) "membros da Missão" são o Chefe da Missão e os membros do peçoal da Missão;*
- c) "membros do peçoal da Missão" são os membros do peçoal diplomático, do peçoal administrativo e técnico e do peçoal de serviço da Missão;*
- d) "membros do peçoal diplomático" são os membros do peçoal da Missão que tiverem a qualidade de diplomata;*
- e) "agente diplomático" é o chefe da Missão ou um membro do peçoal diplomático da Missão;*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10166.012348/96-35  
Acórdão nº. : CSRF/01-05.121

f) "membros do pessoal administrativo e técnico" são os membros do pessoal da Missão empregados no serviço administrativo e técnico da Missão;

g) "membros do pessoal de serviço" são os membros do pessoal da Missão empregados no serviço doméstico da Missão;

h) "criado particular" é a pessoa do serviço doméstico de um membro da Missão que não seja empregado do Estado acreditante;

...

Artigo 34

O agente diplomático gozará de isenção de todos os impostos e taxas, pessoais ou reais, nacionais, regionais ou municipais, com as seguintes exceções:

a) os impostos indiretos que estejam normalmente incluídos no preço das mercadorias ou dos serviços;

b) os impostos e taxas sobre bens imóveis privados situados no território do Estado acreditado, a não ser que o Agente diplomático os possua em nome do Estado acreditante e para os fins da Missão;

c) os direitos de sucessão percebidos pelo Estado acreditado salvo o disposto no parágrafo 4.º do artigo 39;

d) os impostos e taxas sobre rendimentos privados que tenham a sua origem no Estado acreditado e os impostos sobre o capital, referente a investimentos em empresas comerciais no Estado acreditado;

e) os impostos e taxas cobrados por serviços específicos prestados;



f) os direitos de registro, de hipoteca, custas judiciais e imposto de selo relativo a bens imóveis, salvo o disposto no artigo 23.

...

Artigo 37

1. Os membros da família de um agente diplomático que com ele vivam gozarão dos privilégios e imunidades mencionados nos artigos 29 a 36, desde que não sejam nacionais do Estado acreditado.

2. Os membros do pessoal administrativo e técnico da Missão, assim como os membros de suas famílias que com eles vivam, desde que não sejam nacionais do Estado acreditado nem nele tenham residência permanente, gozarão dos privilégios e imunidades mencionados nos artigos 29 a 35, com a ressalva de que a imunidade de jurisdição civil e administrativa do Estado

  jrl



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10166.012348/96-35  
Acórdão nº. : CSRF/01-05.121

*acreditado, mencionada no parágrafo 1.º do artigo 31, não se estenderá aos atos por eles praticados fora do exercício de suas funções; gozarão também dos privilégios mencionados no parágrafo 1.º do artigo 36, no que respeita aos objetos importados para a primeira instalação.*

3. Os membros do pessoal de serviço da Missão, que não sejam nacionais do Estado acreditado nem nele tenham residência permanente, gozarão de imunidades quanto aos atos praticados no exercício de suas funções, de isenção de impostos e taxas sobre os salários que perceberem pelos seus serviços e da isenção prevista no artigo 33.

(destaque-se)

Do acima exposto, constata-se que os integrantes de Missão diplomática, quer sejam os agentes diplomáticos, quer sejam técnicos e administrativos, gozam de isenção tributária desde que façam parte do pessoal da Missão e não procedam ou tenham residência permanente no país acreditado, no caso presente, o Brasil.

Afora os Estados soberanos, representados pelas Missões diplomáticas, surgem as Organizações Internacionais como sujeito de Direito Internacional e suas “relações diplomáticas” e para este fim o surgimento das Convenções.

Entre estas organizações destaca-se a Organização das Nações Unidas, cuja carta de criação foi assinada em 26 de junho de 1945, aprovada em terras brasileiras pelo Decreto-lei nº 7.955, de 4 de setembro de 1945, ratificada em 12.09.1945, promulgada pelo Decreto nº 18.841, de 22.11.1945, tendo entre outros, o fim de manter a paz entre os povos, preservar-lhes a segurança, e fomentar, por acréscimo, o seu desenvolvimento harmônico.

Em 1946, a Assembléia Geral da ONU aprovou uma convenção sobre privilégios e imunidades para ser aplicada pelos Estados-membro onde se consagra que suas rendas e bens gozam de isenção de impostos diretos, de direitos alfandegários e não sofre restrições de importações e exportações.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10166.012348/96-35  
Acórdão nº. : CSRF/01-05.121

Quanto aos privilégios e imunidades dos funcionários, Celso de Mello destaca os aspectos seguintes, op. cit. p. 723-729.

Na ONU os funcionários têm carreira de cargos, direitos e deveres. A situação jurídica dos funcionários internacionais é estatutária e não contratual, tendo o estatuto entrado em vigor em 1952, reconhecido pelo Tribunal Administrativo das Nações Unidas.

Entre os direitos estão relacionados férias, vencimentos e subsídios, privilégios e imunidades, previdência, aposentadoria aos 60 anos, entre outros.

Quanto aos privilégios e imunidades dos funcionários da ONU são semelhantes aos dos agentes diplomáticos cabendo ao Secretário-geral determinar quais as categorias que gozarão de tais direitos, ouvida à Assembléia Geral. Os nomes dos funcionários compreendidos nas referidas categorias são comunicados periodicamente aos governos dos Estados-membros. (lista)

Entre os privilégios e imunidades destaque-se a isenção de impostos sobre salários, concedidos ao Secretário-geral e aos subsecretários-gerais entre outros.

Segundo a Convenção de 1946, os técnicos a serviço da ONU, mas que não sejam funcionários internacionais, gozam dos privilégios e imunidades não compreendendo a isenção fiscal.

É de verificar, portanto, que são detentores de privilégios e imunidades os funcionários de missões diplomáticas não estando abrangidos os colaboradores contratados nos países na condição de não-funcionários. Semelhantes imunidades e privilégios, inclusive isenção fiscal são aplicáveis aos funcionários de Organismos Internacionais, mormente da ONU e OEA, dos quais, sabidamente o Brasil é signatário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10166.012348/96-35  
Acórdão nº. : CSRF/01-05.121

No âmbito do Judiciário, encontram-se minguidos pronunciamentos ainda na esfera de primeira instância ou três casos no Tribunal Federal Regional nos termos transcritos a seguir:

*Processo: 200201000386494 UF: DF Órgão Julgador: TERCEIRA TURMA  
Data da decisão: 18/06/2003, DJ: 11/07/2003. Relator(a)  
DESEMBARGADOR FEDERAL LUCIANO TOLENTINO AMARAL*

*Decisão: A Turma NEGOU PROVIMENTO ao agravo inominado, por unanimidade.*

*Ementa :*

*PROCESSUAL CIVIL -ANTECIPAÇÃO DE TUTELA INDEFERIDA:  
ISENÇÃO DE IRPF - PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL  
(FINDO) - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS AUTÔNOMOS A ORGANISMO  
INTERNACIONAL (PNUD) - AUSÊNCIA DOS REQUISITOS DO ART. 273  
DO CPC - SEGUIMENTO NEGADO - AGRAVO INOMINADO NÃO  
PROVIDO.*

*1- Não há qualquer indício de que brasileiros contratados para prestar consultoria nos acordos de cooperação técnica firmados entre a ONU/PNUD e o governo brasileiro, por meio da Agência Brasileira de Cooperação (ABC) do Ministério das Relações Exteriores (MRE), pertençam ao quadro de servidores da ONU, em ordem a que se lhes reconheça a isenção tributária prevista na Convenção de Viena para o pessoal do corpo diplomático.*

*2- Ausentes os requisitos do art. 273 do CPC e, de todo modo, já definitivo o lançamento do IRPF, à míngua, confessadamente, do recurso voluntário.*

*3- Agravo inominado não provido.*

*4- Peças liberadas pelo Relator em 18/06/2003 para publicação do acórdão.*

*TRF - PRIMEIRA REGIÃO Classe: AC - APELAÇÃO CIVEL – 01000168308  
Processo: 199901000168308 UF: DF Órgão Julgador: TERCEIRA TURMA  
Data da decisão: 26/06/2002. DJ: 04/10/2002. Relator(a)  
DESEMBARGADOR FEDERAL CÂNDIDO RIBEIRO*

*Decisão: A Turma, por unanimidade, deu provimento à apelação do autor.*

*Ementa: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. IMUNIDADE/ISENÇÃO.  
FUNCIONÁRIO DE ORGANISMO INTERNACIONAL.*

*I - Não incide Imposto de Renda sobre os rendimentos do trabalho desempenhado em funções específicas e de forma continuada junto aos*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10166.012348/96-35  
Acórdão nº. : CSRF/01-05.121

*organismos e programas vinculados às Nações Unidas. Precedentes do Conselho de Contribuintes.*

*II - Apelação do autor provida.*

*TRF - PRIMEIRA REGIÃO Classe: AG - AGRAVO DE INSTRUMENTO – 01000082358 Processo: 199901000082358 UF: DF Órgão Julgador: QUARTA TURMA Data da decisão: 04/05/1999 DJ: 27/08/1999. Relator(a) JUIZA ELIANA CALMON*

*Decisão : Negar provimento ao recurso, à unanimidade.*

*Ementa : PROCESSO CIVIL - TUTELA ANTECIPADA - IMPOSTO DE RENDA: ISENÇÃO - PNUD/ONU.*

*1. A Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas abrange o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil - PNUD/ONU.*

*2. Isenção contida na Convenção que dá aos agravantes retalhos de direito.*

*3. Recurso improvido.*

Na esfera do Primeiro Conselho de Contribuintes, ratificados, agora por maioria na Câmara Superior de Recursos Fiscais, em benefício do contribuinte, têm-se verificado a confusão entre o que sejam funcionários de organismos internacionais e servidores, expressão hoje utilizada genericamente no Brasil para designar tanto o pessoal que trabalha com vínculo mediante a Lei nº 8112, de 1992 – que dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais, quanto aqueles contratados sob a regência da Consolidação das Leis do Trabalho, inclusive os casos de contrato por prazo determinado.

É sabido, ao menos pelos administrativistas, que a Lei nº 1.711, de 1952, que dispõe sobre o Estatuto dos Funcionários Públicos Civis da União, para a qual, “funcionário é a pessoa legalmente investida em cargo público; e cargo público é o criado por lei, com denominação própria, em número certo e pago pelos cofres da União”, regia os vínculos entre Estado brasileiro e os seus funcionários, com todas as características próprias de funcionários públicos. Não de servidores, expressão cunhada a partir do momento em que o Estado nacional passou a contratar também por meio da CLT, mas que, os



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10166.012348/96-35  
Acórdão nº. : CSRF/01-05.121

administradores públicos e os administrados tinham o desconforto para utilizar a palavra empregado.

Estes servidores que a legislação do imposto de renda seleciona para isentar os seus rendimentos são aqueles vinculados estatutariamente às Missões Diplomáticas e aos Organismos internacionais, a exemplo dos funcionários na boa definição da Lei nº 1711. Não se destina aos contratados, nem mesmo aos empregados na definição da CLT, para prestarem serviços por tempo ou projeto determinados. Aliás, embora à competência reconhecida no âmbito do Direito Internacional para que os Estados definam a legislação trabalhista, com abrangência àqueles que prestam atividade laboral nos Estados soberanos, o Estado brasileiro ainda não se definiu quanto a este tipo de contratações, sabidamente à margem dos direitos trabalhistas brasileiros.

À vista do exposto, resta concluir que às remunerações pagas aos prestadores de serviço junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD - não funcionários internacionais da ONU - contratados em território brasileiro, por tempo ou projetos certos, não se estende a isenção fiscal sobre as remunerações advindas por tais contratos.

Sala das Sessões – DF, em 18 de outubro de 2004.

  
JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA  
Relator

